

Grado en Derecho
Curso académico 2017/2018

Trabajo Fin de Grado

“LA LEY 15/2012: LA CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA”

Antonio Gutiérrez Guijarro

Tutor

Don Enrique Ortiz Calle

Getafe, julio 2018



[Incluir en el caso del interés de su publicación en el archivo abierto]

Esta obra se encuentra sujeta a la licencia Creative Commons

Reconocimiento – No Comercial – Sin Obra Derivada

TRABAJO FIN DE GRADO
LA LEY 15/2012: LA CONSTITUCIONALIDAD EL IMPUESTO
SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE ENERGÍA
ELÉCTRICA

RESUMEN

El presente trabajo aborda el actual problema jurídico planteado ante el Tribunal Supremo acerca del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica, creado por la Ley 15/2012. De la actual litispendencia, en enero del presente año el TS ha elevado una cuestión de inconstitucionalidad al Tribunal Constitucional debido a las dudas que suscita el impuesto en cuestión con respecto al principio de capacidad económica. Este estudio viene a defender la naturaleza no medioambiental que, por el contrario, se desprende del texto de la Ley así como los problemas constitucionales que trae asociados la figura tributaria en cuestión.

Palabras clave: impuestos, capacidad económica, Derecho Constitucional, IVPEE, finalidad extrafiscal, energía, medio ambiente.

ABSTRACT

This paper deals with the current legal problem contemplate at the Tribunal Supremo about the Value of Electricity Production Tax, approved by Act 15/2012. Of the current lis pendens, in January of this year the Tribunal Supremo has raised a question of unconstitutionality to the Tribunal Constitucional due to the doubts that the tax in question raises with respect to the principle of economic capacity. This study comes to defend the non-environmental nature that, on the contrary it's deduced from the Act 15/2012 as well as the constitutional problems associated with the tax figure in question.

Keywords: taxes, economic capacity, Constitutional Law, IVPEE, extrafiscal purpose, energy, environment.

ÍNDICE

1.- INTRODUCCIÓN.....	4
2.-CAPACIDAD ECONÓMICA. CONSIDERACIONES GENERALES Y DOCTRINA CONSTITUCIONAL.....	8
2.1. Capacidad económica y manifestación de riqueza.	
2.2. Deber de contribuir y propiedad privada, el principio de no confiscatoriedad.	
2.3. Los fines extrafiscales.	
3.- LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL. PRINCIPIOS Y FINES DE UN IMPUESTO MEDIOAMBIENTAL.....	18
3.1. Sentido de la Fiscalidad de la Energía.	
3.2. ¿Qué son los tributos medioambientales?	
3.3. La doctrina Jordi Besora.	
4.- ANÁLISIS DE LA ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA.....	26
4.1. Objeto de tributación: la materia medioambiental.	
4.2. Hecho imponible.	
4.3. Base imponible.	
4.4. Tipo de gravamen.	
4.5. Doble imposición económica con el IAE y con tributos autonómicos.	
5.- CONCLUSIONES.....	33
BIBLIOGRAFÍA.....	35

Página de cortesía (I).

1.- INTRODUCCIÓN.

El presente trabajo tiene como objetivo el análisis constitucional del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica creado por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. Dicho estudio parte de la actualidad jurídica que suscita el mismo y, por extensión, la atractiva pendencia que ha provocado el reciente Auto de diez de enero de 2018, en el cual el Tribunal Supremo planteaba una cuestión de inconstitucionalidad al Tribunal Constitucional.

Con la promulgación de la Ley 15/2012, se creaban cuatro nuevas figuras de gravamen: el impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica, el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica, el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas y, por último, la figura de un canon por la utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica.

Debido a la diversidad de las figuras impositivas creadas por la norma legal ya mencionada, el presente trabajo se centra en la primera de ellas –el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica (IVPEE)- con el fin de clarificar el fondo del mismo y no tratar superficialmente todos y cada uno de ellos. Además, como podremos ver en las siguientes páginas, este impuesto es el que más suspicacias plantea desde la óptica tributaria constitucional. Y, así, abordaremos los posibles planteamientos que pueden derivarse del estudio de los elementos fundamentales del tributo, especialmente desde el concepto de ‘capacidad económica’; para que, posteriormente, podamos reflexionar sobre las dudas constitucionales que discute la doctrina acerca del encaje de esta nueva figura tributaria y su finalidad extrafiscal.

Para ello, partiré de un análisis del principio de capacidad económica y su desarrollo jurisprudencial, para luego atender la naturaleza extrafiscal que la Ley 15/2012 impone al tributo y el carácter medioambiental del mismo. Dicho enjuiciamiento se realizará a partir de la jurisprudencia constitucional española, y minoritariamente en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea con el fin de conceptualizar la fiscalidad medioambiental. Asimismo, se tratan las dificultades constitucionales que se derivan de la implantación del impuesto y su relación con la prohibición de doble imposición recogida en nuestro ordenamiento jurídico.

La Ley 15/2012 tiene un perceptible recorrido ya en la jurisdicción contencioso-administrativa. En 2014, el máximo intérprete de la Constitución desestimó el recurso de inconstitucionalidad presentado por la Junta de Andalucía, en el cual se defendía que el IVPEE era contrario a la CE por vulnerar el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE (STC 183/2014, de 6 de noviembre). En dicha sentencia desestimatoria, el TC afirmaba que los preceptos impugnados por el gobierno autonómico andaluz son claros e indubitativos, recordando el Tribunal la jurisprudencia acerca de la seguridad jurídica como la “suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio” (STC 227/1988, de 29 de noviembre, FJ 10).

Adicionalmente al recurso anterior, fueron los propios operadores del sector eléctrico quienes presentaron una serie de recursos ante la Audiencia Nacional (en adelante, AN), alegando la inconstitucionalidad del impuesto así como su contrariedad para con el Derecho de la Unión Europea. El recurso contencioso-administrativo (Rec. Nº 297/2013) fue desestimado por la Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso de la AN. Ante el fallo, Iberdrola preparó recurso de casación, por diversos motivos, entre los que se detallaba la vulneración del artículo 31 CE, así como de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la delimitación del poder tributario en los tributos extrafiscales.

Con fecha de 14 de junio de 2016, el Tribunal Supremo plantea cuestiones de inconstitucionalidad ante el TC (Rec. Nº 2554/2014 y Rec. Nº 2955/2014), a raíz del recurso de Iberdrola. Sendas cuestiones planteadas al Alto Tribunal, vienen a interesar en el presente trabajo, suscitando las siguientes dudas:

- 1) Si los preceptos impugnados de la Ley 15/2012, relativos al IVPEE se ajustan a los requerimientos que el artículo 31.1 de la Constitución impone a la potestad tributaria.
- 2) La naturaleza extrafiscal del tributo en cuestión, pues los elementos estructurales del IVPEE no reflejan la finalidad medioambiental proclamada para dicho tributo, en relación a la máxima que se le imputa de “hacer frente a los daños causados al medio ambiente por las redes de transporte y distribución”¹.

¹ Tribunal Supremo. Sala Contencioso-Administrativo. Auto 16 de junio de 2016, FJ 5. Rec. Nº 2554/2014

- 3) La posible doble imposición económica que puede derivarse de la concurrencia del presente tributo con el Impuesto sobre Actividades Económicas. El TS recoge en el Auto que alberga dudas fundadas de que el IVPEE pueda recaer no sólo sobre la misma manifestación de riqueza, sino que podría estar gravando el mismo hecho imponible que el IAE.

Aunque no resulte el foco del análisis que nos ocupa en estas páginas, resulta conveniente mencionar el carácter directo del IVPEE y la problemática que puede entrañar. El artículo 1 de la Directiva 2008/118/CE circunscribe la capacidad de los Estados miembro (EM) de establecer impuestos sobre productos energéticos, permitiendo únicamente la creación de gravámenes indirectos con una “finalidad específica” y siempre y cuando respeten las normas impositivas comunitarias. De lo cual, nos encontramos con el principal escollo, la propia Ley 15/2012 reconoce al IVPEE como un impuesto ‘directo’ y, según lo que acabamos de leer en el texto comunitario se requiere que sean impuestos indirectos.

Por consiguiente, resultaría interesante plantearse la compatibilidad del impuesto que nos ocupa con el Derecho de la Unión Europea. No obstante, no ahondaremos más en el asunto, pues el presente trabajo se circunscribe íntegramente al estudio de la constitucionalidad del Impuesto y su acomodo a la normativa nacional.

El Tribunal Constitucional (Auto 202/2016, de 13 de diciembre) inadmitió las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por el Supremo acerca del IVPEE, indicando que debían despejarse primariamente las cuestiones que se planteaban referentes al ordenamiento comunitario. Devueltas, por tanto, las actuaciones al TS, éste nuevamente se pronuncia emitiendo el Auto 3/2018, de 10 de enero (Rec. nº. 2554/2014), disipando cualquier posible duda que albergase la Sala sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea. Si bien, sí sigue insistiendo en las mismas dudas acerca de la constitucionalidad de la Ley que arriba se indicaban.

Posteriormente a este auto y, para presentar la información más actualizada posible, resulta conveniente señalar dos pronunciamientos posteriores. Ambos autos admiten dos recursos de casación presentados a raíz de dos fallos judiciales provenientes del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en base al interés casacional que presenta la posible vulneración del artículo 31.1 CE y la doble imposición.

Por un lado, el Auto de 19 de enero de 2018 (Rec. nº 5288/2017) admite el recurso de casación frente a la sentencia recurrida, puesto que la misma concluye la

constitucionalidad y la conformidad del IVPEE para con el Derecho de la Unión Europea; al mismo tiempo que, pocos días antes el Supremo elevaba la cuestión de inconstitucionalidad ya mencionada anteriormente. El indicado recurso no plantea controversia alguna en relación con el Derecho de la UE, manteniendo la misma línea que el TS en su Auto de 10 de enero. Sin embargo, la Sala de lo Contencioso-Administrativo sí admite el recurso, puesto que sí visualiza interés en el fallo jurisprudencial debido a que el tribunal acepta la constitucionalidad del Impuesto mientras que el TS alberga las dudas descritas. En esa línea, el recurso recoge motivos acerca de la posible vulneración del artículo 31.1 CE, la posible coincidencia de los hechos imponibles del IVPEE y el IAE y su correlativa doble imposición.

Por otro lado, el Auto de 28 de febrero de 2018 (Rec. nº 5525/2017) también admite el recurso de casación que se plantea frente a otra sentencia del TSJ del País Vasco, según la cual se confirma la constitucionalidad del Impuesto. Si bien, este recurso recoge cierta diferencia con el anterior. Esta recae sobre el motivo recurrente de que el IVPEE grava el mismo hecho imponible que el Impuesto sobre la Electricidad (IE), el Impuesto de Sociedades (IS) y el IAE. El Supremo, descartó en el auto de 10 de enero de 2018 la coincidencia entre el IVPEE y el IE, si bien mantenía las dudas respecto al IAE. A estas dudas, con la admisión del presente recurso, se añaden las suscitadas con respecto al IS, *«al menos durante el ejercicio 2013, el IVPEE ha gravado de forma improcedente el mismo hecho imponible que el Impuesto Especial sobre la Electricidad (según antes se ha expuesto), el Impuesto sobre Sociedades (al gravar las rentas obtenidas de la incorporación al sistema eléctrico de la energía eléctrica producida), así como el Impuesto sobre Actividades Económicas (tanto el IVPEE como el IAE gravan la realización de la actividad de producción de electricidad), lo que ha dado lugar a una múltiple imposición, causando un grave perjuicio económico al sujeto pasivo el cual se ha visto sometido a una elevadísima carga tributaria de carácter confiscatorio que nada tiene que ver con el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1, de la Constitución Española»*².

Una vez delimitado el iter procesal que ha recorrido el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica, se procede en las siguientes páginas a estudiar las dudas que la jurisprudencia y la doctrina han planteado acerca del mismo.

² Tribunal Supremo. Sala Contencioso-Administrativo. Auto 28 de febrero de 2018, FJ 3.

2.- CAPACIDAD ECONÓMICA. CONSIDERACIONES GENERALES Y DOCTRINA CONSTITUCIONAL.

2.1. Capacidad económica y manifestación de riqueza.

El artículo 31.1 de la Constitución Española recoge en su texto que,

Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

Se configura así –la capacidad económica- como el principio básico de justicia que fundamenta el deber de contribuir al sostenimiento de gastos públicos, y utilizado como criterio para satisfacer la igualdad de los ciudadanos a la hora de cumplir dicho deber. De la dicción del artículo se desprende una indisoluble relación entre los principios de capacidad económica y el de igualdad. Asimismo, en su literalidad subyace otro interrogante, que no es otro que los titulares de dicho deber. Según el Tribunal Constitucional, los sujetos sobre los que recae la misma son aquellos que manifiesten tal capacidad económica. Por tanto, tenemos ante nosotros dos cuestiones que delimitar, (i) determinar qué es la capacidad económica y su titularidad y, (ii) observar cómo se traspone esa capacidad económica como criterio gradual de la participación de los ciudadanos en el sostenimiento del gasto público.

Ya en su primera sentencia el Tribunal Constitucional ha venido trabajando en la formación del principio de capacidad económica, desde la primera enunciación como la “exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde se encuentra”³ hasta posteriores delimitaciones, sobre todo en relación con la ya mencionada ‘consanguineidad’ que comparte dicho principio con la igualdad tributaria y la progresividad.

Dicho principio, en palabras de Rodríguez Bereijo, implica dos premisas simples; por un lado, se debe porque se tiene capacidad económica para soportar la imposición y, por otra, que se debe en función de lo que se tiene. Es decir, un sujeto pasivo puede tributar si posee recursos económicos suficientes para hacerlo. Se remarca, con este enunciado, la

³ Tribunal Constitucional. Sentencia 27/1981, de 20 de julio.

desigualdad de trato para situaciones desiguales. En resumen, la noción de capacidad económica pertenece al concepto del deber de contribuir.

El principio de capacidad económica opera, en nuestro ordenamiento jurídico, como un límite al poder legislativo en materia tributaria (*el principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria. Aunque la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia*, STC 221/1992, de 11 de diciembre). La capacidad económica como derecho a contribuir supone contribuir a los gastos públicos en función del nivel de riqueza que pueda tener el sujeto gravado, pero tiene un límite.

Si bien, los principios de capacidad económica, de igualdad y progresividad, no son los únicos límites al legislador. La jurisprudencia del TC ha ido evolucionando para incorporar otros valores o principios a la materia tributaria, determinándose que, en ciertos casos, el gravamen no necesariamente ha de estar establecido en función de la capacidad económica si el legislador ha tenido en cuenta otras circunstancias amparadas en la norma fundamental. El legislador tributario goza de una gran libertad de configuración, siempre y cuando respete los límites constitucionales. Son principalmente los artículos 14 y 31 de la Carta Magna –igualdad y principio de capacidad–, los que delimitan esta potestad, pero no los únicos.

En palabras del profesor D. Carlos Palao, la capacidad económica puede definirse como una *especificación del principio de igualdad, si bien, indeterminada y sujeta, en cuanto a su modo de operar, a los límites que se derivan con carácter general del principio superior; es decir*, serían admisibles todas aquellas *discriminaciones que estuviesen justificadas (...) no puede negarse que los impuestos deben ser graduados de alguna manera en función de la riqueza o fuerza económica de los contribuyentes, por muy indeterminada que ésta sea.*⁴ Y así es como la entiende el Tribunal Constitucional, adoptando la concepción de Leibholz.

Sin embargo, como ya he adelantado, el principio de capacidad económica no se articula de forma independiente. En el arquetipo constitucional, éste está relacionado con otros

⁴ Herrera Molina, P. (1998) *Capacidad económica y sistema fiscal*. Madrid, Marcial Pons.

principios como pudiera ser el –principio- de igualdad, que delimitan su alcance. En concreto, el principio de igualdad ha sido reconocido por la jurisprudencia constitucional como un contrapeso que impide la arbitrariedad. La interdicción de la arbitrariedad se construye como instrumento de equilibrio entre la jurisdicción constitucional y la libertad del legislador a la hora de configurar el sistema impositivo. Esta interdicción -de la arbitrariedad-, que constituye el núcleo íntimo del principio de igualdad⁵, tiene una doble vertiente:

- La igualdad ha de aplicarse de forma específica.
- La desigualdad de situaciones implica desigualdad de trato.

Pero no toda la doctrina continental respecto al tema es coincidente, ya que a diferencia del ordenamiento español, la Ley de Bonn no contempla expresamente el principio de capacidad económica, sino que es su tribunal constitucional (*Bundesverfassungsgericht*) quien lo considera como manifestación del derecho de igualdad. En cambio, en nuestro ordenamiento nacional sí que se reconoce expresamente el principio de capacidad económica en la Constitución⁶; aparte de la profunda jurisprudencia constitucional que enraíza dicho principio al deber de contribuir y al principio de igualdad.

Nuestro texto constitucional recoge una doble premisa respecto a la capacidad económica, encausándola no sólo como la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, sino también, como exigencia de buscar la riqueza allí donde tal se encuentre. Asimismo, nuestro Tribunal Constitucional admite la legalidad de aquellos impuestos que responden no ya en exclusiva la manifestación de riqueza sino que vayan encaminados a cumplir o satisfacer fines o intereses públicos recogidos en la Constitución; son los denominados impuestos extrafiscales. Si bien, Palao hace la precisión de que en ciertos casos las exigencias del principio de capacidad económica no se ven afectadas por el establecimiento de tributos extrafiscales puesto que el TC⁷ reconoció tal función de

⁵ W. Rüfner.

⁶ Constitución Española. Artículo 31: *1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

⁷ Tribunal Constitucional. Sentencia 37/87, de 26 de marzo de 1987.

instrumentos gubernativos para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados.

Herrera Molina afirma que un impuesto debe gravar la riqueza, pero «la riqueza obtenida efectivamente»⁸, porque la capacidad económica exige gravar los rendimientos reales, y no aquellos meramente ficticios o nominales. Un impuesto que grave una manifestación de riqueza inexistente no puede ser sino inconstitucional.

La exigencia del artículo 31.1 CE de coherencia y ordenación de los tributos de manera sistemática implica que no haya dos impuestos que graven una idéntica manifestación de riqueza; así como tampoco se puede tratar de forma igual manifestaciones de capacidad económica que son distintas sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable. Tan discriminatorio es que la norma trate diversamente manifestaciones iguales como que trate de manera igual situaciones realmente diferentes que exijan un tratamiento desigual.

Es cierto que existen muchas manifestaciones de riqueza o de capacidad económica, si bien únicamente existe una fuente impositiva: la riqueza que se obtiene, la riqueza real. De ahí que el legislador desee gravarla mediante la configuración de un tributo. Incluso en los impuestos de naturaleza extrafiscal, como presuntamente adscribe el legislador al IVPEE, se requiere de una manifestación de riqueza real.⁹

Pese a lo dicho, el Tribunal Constitucional no ha negado el gravamen de manifestaciones de riqueza potencial. Por ejemplo, en la Sentencia 295/2006, de 11 de octubre el TC se reafirma en la constitucionalidad de la imposición sobre rentas potenciales. En este pronunciamiento, el Tribunal resuelve una cuestión que se origina a raíz de la presentación por parte de una contribuyente de su declaración-liquidación individual en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas, en la cual se enjuician unos rendimientos de capital inmobiliario. El TC determina que *“cabe razonablemente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que “renuncia” su titular —el que podría obtenerse mediante su arrendamiento— estamos ante una “renta potencial” susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas”*, es decir, dicha renta es una manifestación de riqueza potencial —frente a quienes opinaban que era una

⁸ HERRERA MOLINA, P.M. (1998): Capacidad económica y sistema fiscal, o.c., p. 118 s.

⁹ Tribunal Constitucional. Sentencia 194/2000, de 19 de julio, FJ 8.

manifestación ficticia- puesto que aseguraba que la titularidad de bienes inmuebles, pese a no estar arrendados, conllevaba una manifestación de capacidad económica

Redirigiendo lo hasta aquí expuesto, podría concluirse paralelamente a la tesis dispuesta que la existencia de una aptitud contaminadora a efectos tributarios como una manifestación de la capacidad económica implica, inestimablemente, la presencia de una riqueza susceptible de imposición para presupuestos con objetivos medioambientales, pues finalmente ese es el sustrato económico que permitirá al sujeto pasivo soportar la carga fiscal. Pues bien, la capacidad para incidir en el medio ambiente, además de demostrar una manifestación de riqueza, debe resultar negativa para el medio ambiente.

2.2. Deber de contribuir y propiedad privada, el principio de no confiscatoriedad.

La Constitución, como se ha mencionado, contiene el ‘deber de contribuir’ de acuerdo con la capacidad económica, “mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”¹⁰. Esto es, la progresividad y el deber de contribuir tienen un límite: la confiscatoriedad. En base a este límite, las figuras impositivas deben tener siempre presente que el deber de contribuir ha de respetar el ‘mínimo de existencia’ –y las exenciones que pueda conllevar-, que no puede suponer un ataque a la propiedad privada y que en ningún caso puede suponer el agotamiento de la riqueza imponible. En palabras de Francisco Escribano, el principio de no confiscatoriedad viene a configurarse más como una garantía, de tal modo que *la actuación de la progresividad nunca podrá tener el alcance de una confiscación*¹¹.

El artículo 128 CE subordina “toda la riqueza” al interés general, si bien esto no quiere decir que la carga tributaria a soportar por los contribuyentes pueda ser del cien por cien. Entonces, los principios de no confiscatoriedad y de progresividad actúan como

¹⁰ Constitución Española, artículo 31: 1. *Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*

2. *El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.*

3. *Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.*

¹¹ Escribano López, F. La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española. *Revista Española de Derecho Financiero* (142).

corolarios del principio de capacidad económica. Se impide así agotar la capacidad económica. En esta línea, nuestro Tribunal Constitucional ha sido eminentemente atento –al igual que otros tribunales constitucionales europeos- con la doctrina alemana. En tal sentido, los juristas españoles han prestado atención a la Sentencia del BVerfG de 22 de junio de 1995 relativa al Impuesto sobre el Patrimonio.

En dicho fallo, el Tribunal alemán afirma que “la carga tributaria del sistema fiscal en su conjunto no debe exceder del cincuenta por ciento de los ingresos (potenciales), pues el uso de la propiedad sirve por igual al beneficio privado y al interés general”¹², así como también “preservar los fundamentos económicos de la vida privada”. A la luz de estas premisas, el ordenamiento español exige un plus pues requiere de una coherencia interna que impida la confiscatoriedad. Esta exigencia de coherencia debe reflejarse en el objeto imponible gravado. Sin embargo, el Constitucional español hasta el momento no ha precisado cuál es el límite cuantitativo de la imposición para que se califique como confiscatoria; y tampoco puede aceptar la tesis motivada en base al artículo 128 CE anteriormente citado.

Adicionalmente, el principio de no confiscatoriedad se hace presente nuevamente en tanto en cuanto impide la doble imposición, pues, en palabras de Gustavo Naveira de Casanova *si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se agotase la riqueza «so pretexto del deber de contribuir» y, sobre todo, por la concurrencia de varias figuras tributarias sobre la misma riqueza objeto de gravamen*¹³, estaríamos ante una vulneración de la interdicción de confiscatoriedad y de la capacidad económica.

En su sentencia 31/1987, de 26 de marzo, por la cual se enjuiciaba el Impuesto sobre tierras infrautilizadas de Andalucía, el Constitucional rechazó el planteamiento de los recurrentes de la vulneración del principio de no confiscatoriedad. El Tribunal desestimó la posibilidad de confiscatoriedad argumentando que el tributo cumplía con las exigencias de la capacidad económica. Posteriormente, cuando enjuició el recargo impuesto por la Ley 5/1984 sobre la cuota líquida del IRPF¹⁴, el propio Tribunal reconoció la controversia y complejidad del debate acerca de la no confiscación. Pero, pese a ello, afirmaba que, en

¹² Herrera Molina, P.M. *Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos. Análisis de la Sentencia del BVerfG de 22 de junio de 1995 y su relevancia para el ordenamiento español.*

¹³ NAVEIRA DE CASANOVA, G (1997). *El principio de no confiscatoriedad.* Estudio en España y Argentina. Mc Graw Hill., pp. 150-155.

¹⁴ Tribunal Constitucional. Sentencia 150/1990, de 4 de octubre.

ningún caso, la aplicación de las diversas figuras tributarias puede llevarnos a privar al sujeto de sus bienes y rentas. Asimismo, declaró la “evidencia aritmética” de que sería contrario al principio de no confiscatoriedad, un tipo medio de gravamen del 100%.

En su Sentencia 26/2015, de 19 de febrero, relativa al impuesto sobre depósitos en entidades de crédito, el TC reafirmó la naturaleza limitativa del artículo 31 CE, constituyéndose como un límite absoluto de la potestad tributaria.

En conclusión, la no confiscatoriedad como principio constitucional actúa como garante de que el sistema tributario, o nuestro Impuesto en particular, pese a cumplir con determinados fines constitucionales como la protección del medioambiente adscrita al IVPEE, pueda llegar a tener una estructura caracterizada como sistema confiscatorio; sobre todo, en relación al Impuesto de Actividades Económicas o el Impuesto de Sociedades. Así las cosas, pudiera ocurrir que la carga tributaria sea excesiva si efectivamente se diera un ‘concurso’ de tributos que recaen sobre idénticos sujetos e manifestaciones de riqueza de tal manera que suponga una doble imposición con efectos confiscatorios.

2.3. Los fines extrafiscales.

La actividad financiera y, más concretamente, la actividad recaudatoria o tributaria es una actividad instrumental del Estado, con la cual se obtienen medios económicos -mediante la exacción de los tributos-, con el fin de “sostener las cargas públicas” y llevar a cabo las políticas que las administraciones tengan previsto. El tributo no deja de ser un instrumento más a su servicio para llevar a cabo tan amplio abanico de objetivos. Sin embargo, el tributo no necesariamente puede tener una única finalidad recaudatoria como se viene advirtiendo. Además de ella, puede protagonizar otras aspiraciones, las cuales se definirán como ‘extrafiscales’ y que pueden ser ajenas a los objetivos estrictamente recaudatorios, como por ejemplo: influir en la conducta de los contribuyentes. La admisión de dichos fines, no supone desconocer o abandonar las exigencias de capacidad económica.

Los fines extrafiscales suponen una restricción legítima al principio de capacidad contributiva. De ahí que las normas tributarias con fines extrafiscales resulten más difíciles de justificar constitucionalmente –acompañada de una discusión doctrinal acerca de su compatibilidad con el principio de capacidad económica en su más rígida

interpretación-. La función extrafiscal puede derivarse directamente de los principios rectores de la política económica y social puesto que los tributos son una herramienta del Estado para la consecución de sus fines, así como del artículo dos de la Ley General Tributaria¹⁵.

Ya en el año 1981, cuando el TC admitió la posibilidad de un doble uso o finalidad de los impuestos, aceptando la posibilidad de un “uso ponderado del sistema tributario mediante la adecuación de lo que sea preciso para, sin modificación sustancial, realizar la política económica que reclame cada momento”¹⁶. Si bien, el posicionamiento de nuestro Constitucional acerca del asunto de los fines extrafiscales se asentó con el recurso de inconstitucionalidad que se planteó contra el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas¹⁷. El TC acabó por desestimar el recurso afirmando que se puede admitir la función extrafiscal en el sistema tributario. En la Sentencia, el Tribunal argumentó que (i) la Ley de Reforma Agraria del Parlamento Andalúz no era contraria a la propiedad privada, (ii) tampoco incumplía la reserva de ley y, (iii) el hecho imponible (doble imposición) es distinto con respecto al del Impuesto sobre el Patrimonio. Igualmente, en dicho fallo, el TC afirma que las Comunidades Autónomas tienen competencia respecto a la función extrafiscal puesto que ni la CE ni la LOFCA lo prohíben.

Bajo los mismos fundamentos volvía a pronunciarse el Tribunal Constitucional en la STC 186/1993, de 7 de junio, sobre la Ley extremeña de regulación de las dehesas.

Asimismo, el Tribunal Constitucional confirmaba la doble función tributaria –finalista y recaudatoria- en la Sentencia 197/1992, de 19 de noviembre, según lo cual se admitía el incremento de los tipos de gravamen en los productos cuyo consumo resultaba contraproducente para la sociedad, con el pretendido fin de desincentivar su consumo, a la vez que reconocía su conformidad con el principio de capacidad económica.

La doctrina jurisprudencial española ha configurado la tesis de que, independientemente de los fines que guíen al legislador a la hora de configurar tributos –indistintamente de su naturaleza-, se debe respetar el contenido del artículo 31.1 CE, sobre todo el de capacidad económica (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 194/2000, de 19 de julio, FJ 8;

¹⁵ Artículo 2 LGT: “Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.

¹⁶ Tribunal Constitucional. Sentencia 27/1981, de 20 de julio, FJ 4.

¹⁷ Tribunal Constitucional. Sentencia 37/1987, de 26 de marzo.

19/2012, de 15 de febrero, FJ 3). Tener finalidad extrafiscal implica que, además de tener un posible propósito recaudatorio que, en todo caso, pasaría a un segundo plano, el tributo persigue bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas, o bien, estimular actuaciones protectoras (por ejemplo, para el medio ambiente). En todo caso, el tributo debe recaer tal y como indica el TC (SSTC 53/2014, de 10 de abril¹⁸; 74/2016, de 14 de abril) sobre alguna fuente de capacidad económica, en los términos que se mencionan en los apartados previos.

No obstante, existe parte de la doctrina que, por el contrario, consideran que los tributos medioambientales no tienen relación vinculante con el principio de capacidad económica, y que por el contrario no son más que medidas administrativas. Para este sector, este tipo de tributos nada tienen que ver con el gravamen en función de la riqueza, sino más bien con la capacidad de contaminar. Estos autores, como la profesora María Teresa Soler Roch, *el hecho de contaminar no es, por sí solo, indicativo de riqueza alguna*¹⁹.

Ante estas dos posiciones doctrinales, de este estudio acerca de los fines del tributo, se opta por adoptar como más acertada la posición de la manifestación indirecta que la jurisprudencia constitucional otorga a los impuestos medioambientales, en tanto en cuanto sí opera una manifestación de riqueza que no se ve por completo desvirtuada, sino simplemente limitada, coadyuvando a la protección medioambiental.

En conclusión, la diferencia significativa que distingue a un impuesto puramente fiscal de uno con fines extrafiscales y, en concreto con fines proteccionistas del medio ambiente, es que mientras el primero conlleva el único objetivo de financiar o sostener las cargas

¹⁸ Sentencia 53/2014, de 10 de abril, FJ 6: *En ese sentido, conviene recordar también que no caben en nuestro sistema tributos que no recaigan sobre alguna fuente de capacidad económica, pues «el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE impide que el legislador establezca tributos –sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 194/2000, de 19 de julio, FJ 8)– cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, por tanto, inexpresivas de capacidad económica» (STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5). En consecuencia, es inherente al concepto constitucional de tributo, que exige que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica, el que el mismo persiga siempre también una finalidad recaudatoria. Dicho de otro modo, de la misma manera que los tributos propiamente recaudatorios, pueden perseguir y de hecho persiguen en la práctica otras finalidades extrafiscales, [STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 a)], difícilmente habrá impuestos extrafiscales químicamente puros, pues en todo caso la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4), de manera que necesariamente debe tomar en consideración, en su estructura, indicadores de dicha capacidad, por mor del propio art. 31.1, en relación con el apartado 3, CE.*

¹⁹ Soler Roch, M. T. El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental. *Tratado de Tributación Medioambiental* (Volumen I), pág. 92. Aranzadi, 2008.

públicas, el segundo (como es el impuesto que se analiza en este trabajo) tiene, además, otra finalidad; la finalidad de modificar comportamientos o, por lo menos, pagar por aquellos comportamientos nocivos, lo cual exige una estructura del tributo encaminada a la consecución de dicha finalidad medioambiental, gravando una capacidad económica que genera una utilización debida o indebida del medio ambiente (principio ‘quien contamina paga’, que se explicará más adelante)²⁰. Es decir, no basta sólo con que el preámbulo de la ley o el objetivo que promulgue el legislador afirme sea tal fin extrafiscal, es preciso que del examen de la estructura del tributo, del hecho imponible y también de los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible y el resto de elemento de cuantificación, se vislumbre o determine el fin extrafiscal²¹.

²⁰ Tribunal Constitucional. Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre. FJ 5.

²¹ Tribunal Constitucional. Sentencia 60/2013, FJ 3: *“Ahora bien, para analizar si una Comunidad Autónoma ha sobrepasado en el ejercicio de sus competencias en materia tributaria los límites que le impone el art. 6 LOFCA y, por tanto, para determinar si ha incurrido en una doble imposición contraria a dicho precepto orgánico, ya lo sea con relación a los hechos imponibles gravados por el Estado, ya lo sea respecto de las materias imponibles reservadas a las corporaciones locales, el examen de los tributos que se reputan coincidentes no puede ceñirse a la mera comparación de la definición legal de sus hechos imponibles, debiendo abarcar también los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, tales como los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible, los elementos de determinación de la deuda tributaria y, en fin, la posible concurrencia de una finalidad extrafiscal reflejada, no en el preámbulo de la norma reguladora, sino en la propia estructura del impuesto (SSTC 122/2012, de 5 de junio, FJ 4; y 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4).”*

3.- LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL. PRINCIPIOS Y FINES DE UN IMPUESTO MEDIOAMBIENTAL.

El Tratado de la Comunidad Europea y la Constitución Española consagraban la protección del medio ambiente como un valor superior del ordenamiento. Si bien, la protección de este bien jurídico puede entrar en conflicto con otros valores constitucionales de orden económico. Tal controversia requiere de un equilibrio ponderatorio que permita el desarrollo económico sin poner en peligro la existencia de las generaciones venideras.

Para alcanzar ese equilibrio, es preciso que los sujetos contaminantes se responsabilicen de los costes que supone el deterioro ambiental que lleva aparejada su actividad o consumo. Para alcanzar tal objetivo el Estado dispone bien de regulaciones administrativas bien de disposiciones fiscales. Estas últimas abocan al uso de tributos extrafiscales ambientales que protejan el medio ambiente, tal y como se ha precedido.

3.1. Sentido de la Fiscalidad de la Energía.

En las últimas décadas se ha asistido a un despertar de la conciencia humana respecto a las cuestiones ecológicas, debido a la sobreexplotación que se viene acometiendo sobre los recursos naturales, con el consiguiente deterioro de nuestra propia vida y las generaciones futuras²². La contaminación y el uso indiscriminado de los recursos naturales pusieron de manifiesto la necesidad de establecer impuestos sobre los combustibles, la utilización de recursos y un precio sobre la contaminación, como instrumento económico destinado a financiar infraestructuras ambientales, así como al fomento de la responsabilidad medioambiental. A raíz de ello, se ha venido desarrollando un Derecho Ambiental como una rama multidisciplinar que también incluye aspectos fiscales y financieros.

En líneas generales, se puede determinar que la fiscalidad medioambiental se instituye como un instrumento que permite gravar la contaminación, el agotamiento y, ampliamente, las externalidades que se originan a causa del consumo de los recursos naturales. Al mismo tiempo, la Fiscalidad medioambiental pretende incentivar el cambio

²² Martín Mateo, R. *El hombre una especie en peligro*, Campomanes Libros SL, Madrid, 1993; Taibo, C., *En defensa del decrecimiento*, Catarata, Madrid, 2009.

de actitud de los agentes y operadores, con el fin de que comporten actitudes más respetuosas con el entorno.

En esta línea, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) definía la fiscalidad medioambiental como el conjunto de tributos cuya base fiscal proyecta una relevancia ambiental significativa, encontrándose su legitimidad en el deber constitucional de los poderes públicos de proteger el medio ambiente y desincentivar las actuaciones que contribuyen a su desarrollo. Por tanto, puede determinarse que el interés de introducir la fiscalidad en el ámbito ambiental no es otro que el de contabilizar económicamente la protección de los recursos naturales.

Y, para alcanzar sus pretendidos fines, la fiscalidad ambiental comporta, por un lado, el incentivo de aquellos comportamientos garantistas o respetuosos con el medio y, por otro lado, redistribuir los costes de la política ambiental entre los sujetos pasivos responsables de dichas conductas. A tal fin sirve, por tanto, la fiscalidad ambiental, a generar beneficios en el medio ambiente al servir de incentivo para que las empresas investiguen e inviertan en tecnologías más respetuosas con el medio, la internalización de las conductas más dañinas con el entorno y, también, el incremento de la renta fiscal como consecuencia de la mayor recaudación tributaria.

Esta atención jurídica sobre la materia mencionada no ha hecho sino multiplicarse en los últimos años, tanto a nivel comunitario como a nivel nacional. De acuerdo con los datos de Eurostat (2016), los impuestos ambientales en la UE suponen una recaudación de 343,6 millones de euros²³. Y, dentro de dichos datos, los impuestos sobre la energía representan la cifra más importante. Sin embargo, esta “reforma fiscal verde”²⁴ sigue pendiente en España.

Hasta ahora, la estructura de los tributos medioambientales se ha desarrollado de mano de las administraciones autonómicas y, en ocasiones, también por administraciones locales (sobre todo en el ámbito de tasas sobre residuos o el ruido). De esta forma, se ha dibujado una amalgama de tributos muy variado y desigual en el territorio nacional. De

²³ De Vicente-Tutor Rodríguez, M., *La fiscalidad medioambiental en la UE y en España*. Consejo General de Economistas. En línea: http://www.conama.org/conama/download/files/conama2016/AEs%202016/1998973236_ppt_MVicente.pdf

²⁴ *En Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español* (2014), Ministerio de Hacienda y Función Pública: OECD, *The Political Economy of Environmentally Related Taxes*, OECD Publishing, Paris, 2006; W.I.W.H. Parry, “*Environmental Tax Reform: Principles from Theory and Practice to Date*”, IMF Working Paper, 180, 2012.

acuerdo con las conclusiones del Informe Lagares²⁵, muchos de ellos han arrojado una mínima capacidad recaudatoria para las Comunidades Autónomas, un incremento de los costes indirectos para los contribuyentes debido a la falta de armonización entre regiones y, además, un fracaso en la consecución de sus fines medioambientales.

No sería hasta 2012, con la promulgación de la Ley que se enjuicia en estas páginas –la Ley 15/2012 de Sostenibilidad Energética-, cuando el Estado asumiese un rol protagonista en la materia. Sin embargo, la mencionada Ley no resulta sino un conglomerado de medidas fragmentarias y limitadas que no abordan el asunto de la reforma fiscal ambiental.

En base a lo anteriormente dicho, los recursos energéticos constituyen, en consecuencia, uno de los ámbitos de actuación del sector público por diferentes motivos. A través de la regulación, se incide en aspectos como la planificación de infraestructuras básicas de transporte, seguridad de instalaciones o garantía y calidad de suministros. Ante el objetivo de fomentar una utilización más eficiente de la energía y al mismo tiempo de reducir la contaminación, los tributos constituyen un instrumento atractivo, de ahí que a lo largo de los últimos años se han extendido las figuras impositivas de carácter medioambiental; aunque como adelantábamos, en cierta medida insuficientes y limitados.

Por ello, los expertos del Informe Lagares han propuesto una *modificación profunda de la fiscalidad de la energía que fije las bases imponibles a partir de las emisiones potenciales de dióxido de carbono y del contenido energético de los correspondientes productos, estableciendo además una tributación lo más uniforme posible entre productos a igualdad de emisiones de CO₂ y capacidad energética y garantizando la neutralidad del sistema fiscal en la elección por los consumidores de las fuentes de energía que deseen utilizar*²⁶.

²⁵ Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2014), Ministerio de Hacienda y Función Pública. Pág. 317.

²⁶ Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2014), Ministerio de Hacienda y Función Pública. Pág. 318.

3.2. ¿Qué son los tributos medioambientales?

El artículo 45 de la Constitución se encuadra dentro de los principios rectores de la política social y económica, en el Capítulo III del Título I. Dicho precepto enuncia el derecho de todos al medio ambiente, el papel garantista del Estado y las sanciones basadas en el principio de ‘quien contamina paga’.²⁷

A raíz de dicho artículo, el Tribunal Constitucional ha conceptualizado el medio ambiente como “*el conjunto de circunstancias físicas, culturales y económicas y sociales que rodean a las personas ofreciéndoles un conjunto de posibilidades para hacer su vida*”²⁸ entroncándolo indisolublemente a la ‘dignidad humana’ en la STC 102/1995. De esta sentada y extensa jurisprudencia, sitúa la protección del medio ambiente como una actividad positiva y promocional por parte de los poderes públicos; como un derecho de eficacia obligatoria y vinculante. No sin tener siempre presente la especialidad subjetiva de la titularidad de dicho precepto, que engloba tanto a españoles como a extranjeros y, aún más, a las generaciones venideras (STC 32/1983).²⁹

Una vez determinado qué es el medio ambiente y quién tiene derecho a él, se procede a determinar qué son los tributos medioambientales y cuál es su función en el ordenamiento jurídico.

La defensa o protección del medio ambiente conlleva una serie o conjunto de medidas en el ámbito competencial de los entes públicos encaminadas a garantizar el derecho recogido en el precepto arriba ya tratado. Estas medidas pueden clasificarse en dos grupos, por un lado las medidas indemnizatorias, que tendrían un perfil de *a posteriori* al daño ocasionado, y que estarían encaminadas a reparar la vulneración; y, por otro, pudiendo clasificarse como medidas preventivas, enfocadas a desincentivar las conductas que dañan o pueden dañar el medio ambiente. Las que vienen a interesarnos aquí son las de carácter fiscal y, concretamente, los tributos.

²⁷ Artículo 45 CE: 1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo.

2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.

3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado.

²⁸ Tribunal Constitucional. Sentencia 64/1982.

²⁹ Becker, F; Cazorla, L.; Martínez-Simancas, J., *Tratado de Tributación Medioambiental*. Volumen I, Aranzadi (2008), págs.. 48, 49.

El Tribunal Constitucional estableció la siguiente tesis en referencia a la existencia de fines extrafiscales: *Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de la política social y económica dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados (...) pues el respeto a dicho principio (el principio de capacidad económica) no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales*³⁰. La tributación medioambiental constituye la clase más amplia de tributos extrafiscales, cuyo fin máximo es la protección del medio ambiente; es decir, constituye un instrumento jurídico-económico de defensa medioambiental. De la referencia del artículo 45 CE a la punición como efector resarcitorio a la par que garantista o preventivo, frente a los daños y riesgos a los que se enfrenta el medio ambiente, se extrae la tesis de ‘quien contamina paga’. Dicho principio se constituye como un mandato jurídico³¹ para hacer recaer los costes de la contaminación sobre quien los genera, con los consiguientes efectos disuasorios, por un lado, y por otro, incentivadores en la búsqueda de materias y tecnologías limpias; sin perjudicar con ello el desarrollo económico.

Así, podemos determinar que los tributos medioambientales pivotan principalmente sobre dos principios; que son los siguientes:

- El principio ‘quien contamina paga’: es uno de los criterios principales de la fiscalidad ambiental, desconectado en esencia del Derecho tributario. Este principio abarca todos los instrumentos capaces de internalizar los costes de los daños ambientales. Su fin es reputar la carga de la contaminación sobre los sujetos productores o responsables de la misma; a fin, de desincentivar la contaminación.

³⁰ Tribunal Constitucional. Sentencia 37/1987 de 26 de marzo.

³¹ La doctrina, en este punto, posee posturas encontradas. Por un lado, autores como Falcón y Tella consideran que “no puede reputarse como una exigencia constitucional, sino que constituye simplemente una opción posible del legislador ordinario” (*Las medidas tributarias medio ambientales y la jurisprudencia constitucional*, en Derecho del Medio Ambiente y Administración Local). Por el contrario, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su sentencia de 8 de noviembre de 2007, C- 221/06, integraba el principio quien contamina paga en el ordenamiento comunitario. A raíz de ello, tanto la Comisión Europea como otros sectores de la doctrina consideran el mencionado principio como una obligación jurídica. Así el Abogado General Philippe Léger insistía en esta idea en sus conclusiones de 16 de mayo de 2000, acerca del asunto C-36/98.

Este principio, que empezó como una propuesta teórica de la OCDE, ha acabado por juridificarse en el Acta Única y, posteriormente, en los Tratados fundacionales de la Unión Europea.

- El artículo 31 CE también recoge la interdicción de la confiscatoriedad. De la jurisprudencia se extrae que, en ningún caso la imposición tributaria puede menoscabar la fuente de riqueza que grave la figura impositiva (STS 21 de octubre de 2000). Si bien, el carácter no confiscatorio debe predicarse con carácter general del sistema tributario en su conjunto.

Así, el tributo medioambiental perdería su finalidad –la de proteger el entorno ambiental- cuando resulte desproporcionada en base a un exceso de la materia gravada. La existencia de una sobreimposición excesiva puede llegar a declararse contraria a la Constitución, concretamente respecto al derecho a la propiedad privada.

Por tanto, nos encontramos ante dos pilares básicos en la estructura de los impuestos medioambientales; por un lado, el principio reparador de ‘quien contamina paga’ y, por otro, la base general del principio de capacidad económica propio del sistema impositivo. Ambos principios no son excluyentes, la capacidad económica no se opone a la utilización de tributos con finalidades extrafiscales; sin embargo, la presencia de la capacidad económica es imprescindible. Por tanto, es posible incluir entre los fines de la política socioeconómica y fiscal la salvaguarda del medioambiente, si bien sin dejar de lado la capacidad económica. Si aplicamos esta doctrina al impuesto que vengo a estudiar aquí –el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica-, podemos concluir que existe una finalidad específica (la protección del medio ambiente) y, por otro, la finalidad general de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

De hecho, es el propio artículo dos de la Ley General Tributaria quien otorga esa finalidad a todos los tributos:

“Los tributos son los ingresos públicos (...), con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”.

No es *conditio sine qua non* que la recaudación de los impuestos medioambientales esté afecta a la financiación de los gastos públicos. No obstante, en nuestro impuesto, pasando

por alto el artículo 134.2 CE (universalidad presupuestaria), la propia Ley 15/2012 afecta la recaudación a la financiación del ‘déficit tarifario’³².

3.3. La doctrina Jordi Besora.

A la hora de reflexionar acerca de si el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica se ajusta a las características que debe tener un impuesto medioambiental, debemos tener presente la doctrina *Jordi Besora*³³, la cual desechó la finalidad específica del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH, en adelante). El TSJ de Cataluña, en la cuestión planteada, dudaba acerca de los límites del artículo 3.2 de la Directiva 92/12 y el nivel de concreción del que debe gozar dicha finalidad extrafiscal.

El artículo 1 de la Directiva 2008/118/CE³⁴ circunscribe la capacidad de los Estados miembro (EM) de establecer impuestos sobre productos energéticos, permitiendo únicamente la creación de gravámenes indirectos con una “finalidad específica” y siempre y cuando respeten las normas impositivas comunitarias³⁵. Dicha finalidad es imprescindible, por lo que, si efectivamente se despojara al IVPEE de su carácter medioambiental, la presumible constitucionalidad del impuesto quebraría como en el caso del IVMDH. La jurisprudencia comunitaria ha sido tajante, en los asuntos C-434/97 y C-491/03, con que la finalidad específica es un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario³⁶

³² El conocido déficit tarifario se refiere al desajuste prolongado que sufre el sistema eléctrico español entre los ingresos procedentes de tarifas y peajes del sistema para el suministro y transporte y el coste de las actividades que conlleva.

³³ Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora*. Asunto C-82-12.

³⁴ Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales. Artículo 1: «los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido».

³⁵ Ortiz Calle, E. *Los Impuestos energéticos de la Ley 15/2012: problemas comunitarios y constitucionales*. Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 403. Centro de Estudios Financieros, 2016.

³⁶ Tribunal de Justicia. SSTJUE de 24 de febrero de 200, *Comisión/Francia*, asunto C-434/97, apartado 19; de 10 de marzo de 2005, *Hermann*, asunto C-491/03, apartado 16.

La Directiva 2004/35/CE³⁷ sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales, constituye el pilar esencial de este principio protector del medio ambiente. Si bien, como analiza en el presente trabajo, nuestro impuesto no parece hacer ninguna distinción o diferenciación en base a qué fuente de producción eléctrica es más o menos dañina para el medioambiente, equiparando a todas las fuentes de energía en daño o riesgo. Del mismo modo, tampoco establece beneficios o exenciones para fuentes de energía más respetuosas con la naturaleza. Más aún, la Ley 12/2015 no especifica ninguna actuación encaminada a promover la mencionada protección, así como tampoco ofrece disposición alguna que permita a los sujetos contaminantes la posibilidad de reparar su conducta con acciones preventivas o reparadoras. En conclusión, podríamos aventurarnos a aceptar que la naturaleza del impuesto no se dirige a estimular actuaciones protectoras del medio ambiente pues ni siquiera conoce el impacto ambiental verdadero que supone la actuación de los sujetos pasivos del IVPEE³⁸.

³⁷ Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales. Considerando 18 y Anexo nº II.

³⁸ Tribunal Constitucional. Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre. FJ 5.

4.- ANÁLISIS DE LA ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA.

4.1. Objeto de tributación: la materia medioambiental.

¿Es el medio ambiente una materia imponible por el poder tributario? El presupuesto de hecho de un tributo ecológico, como es el que nos ocupa, para encontrar justificación debe recaer o sostenerse sobre los puntos de conexión que entrelazan el medioambiente con la actividad humana que lo afecte, tales como el consumo o el vertido en dichos ámbitos.

En el caso del IVPEE, nos encontramos con un supuesto de fabricación o producción de un bien –la energía eléctrica- que, según el legislador, genera situaciones de riesgo para el medioambiente. Por tanto, basa el daño según el índice de riqueza inherente a la cantidad de producción.

4.2. Hecho imponible.

En primer lugar, examinando el principio básico que todo tributo debe tener –el de capacidad económica- corresponde observar detenidamente todos y cada uno de los elementos del impuesto.

La capacidad económica es el núcleo esencial del fenómeno tributario. Si bien, como hemos dicho, nuestro impuesto no sólo responde a este principio, sino que al ser extrafiscal, se dirige en consonancia a la defensa del medio ambiente, como bien constitucionalmente protegido. Por un lado, el IVPEE debe respetar el principio de capacidad económica –el cual no se opone a la utilización de tributos con finalidades extrafiscales, pese a que su presencia es exigencia imprescindible-, al configurarse como elemento nuclear de todo impuesto. Dicho principio supone “buscar la riqueza allí donde se encuentra”, con el fin de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; sin embargo, el TC ha determinado que existen casos en los que pueden existir otras finalidades específicas, aparte de la de sostener los gastos públicos. Como anteriormente hemos mencionado, dichas finalidades serían las que corporizan los impuestos extrafiscales, como es el IVPEE. Así, llegamos a la ‘otra cara’ del impuesto, que es la defensa medioambiental. Por tanto, además del respeto al principio de capacidad económica, por otro lado, debe atender a los requisitos particulares de los tributos

medioambientales. Es decir, resulta preciso confirmar la doble finalidad del IVPEE para confirmar que es un tributo medioambiental.

Así, parece razonable que en la medida en que dicha protección implica evitar o reducir el riesgo de daño –o su reparación- se contribuirá en función del riesgo o daño que la actividad que supone el hecho imponible provoque. Sin embargo, el IVPEE no hace distinción a razón del origen de la energía, sino que establece un tipo de gravamen único (del 7%), sin peculiaridad alguna. Tampoco el hecho imponible, y la estructura en general del tributo, incluyen beneficio o trato distinto en función de la fuente de energía utilizada en la producción de electricidad.

El hecho imponible de los impuestos ambientales lo constituyen las actividades que directa o indirectamente deterioren el entorno. Así, el índice sobre el que incide el IVPEE es *la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía* (artículo 4 Ley 15/2012). Por tanto, sería preciso determinar si la actividad que llevan a cabo los productores de energía eléctrica, constituye un riesgo o deterioro del medioambiente, tal y como viene recogido en el artículo *supra* indicado. Dicho riesgo viene cuantificado en base a la cantidad de producción desarrollada, medida en ‘barras de central’. Sin embargo, a mi parecer, dicha técnica no resulta la preferible para medir la intensidad de los riesgos medioambientales, pues no atiende a la capacidad contaminante.

Al mismo tiempo, resulta conveniente plantearse si realmente el objeto gravado resulta ser una manifestación de riqueza. La respuesta a esta pregunta debe ser afirmativa siempre y cuando se tenga entendido que existe un condicionamiento propio de la doble finalidad del impuesto, que traduce esta ‘manifestación de riqueza’ como un índice de riesgo o daño medioambiental. Se establece así, en nuestro impuesto, una relación genérica que pondera la capacidad económica conforme al deterioro del medio que puede producir el hecho imponible descrito, medido en barras de central.

A mayor ahondamiento, aunque la Ley 15/2012 promulgue como fin del impuesto la protección del medio ambiente –y la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de energía eléctrica-, no se consigue extraer una rotunda aceptación del mismo si observamos el articulado del impuesto. No resulta fácil afirmar que efectivamente la recaudación esté afecta a la protección ambiental, tesis que se refuerza si atendemos a que el Preámbulo entroniza el tributo al costeamiento de los gastos que produce (“Este impuesto gravará la capacidad económica de los productores

de energía eléctrica cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas, y comportan, por sí o como resultas de la propia existencia y desarrollo de las tales redes, indudables efectos medioambientales, así como la generación de muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro. El impuesto se aplicará a la producción de todas las instalaciones de generación”).

No establece la Ley instrumento o medida concreta -con la posible inseguridad jurídica que conlleva- que pretenda la consecución de dicha protección, más allá de costear la inversión en el mantenimiento de las redes de transporte, por lo que, como ya recogía el Tribunal Constitucional en su sentencia 289/2000 (Impuesto Balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente), la naturaleza del impuesto no se dirige a estimular actuaciones protectoras del medio ambiente pues ni siquiera conoce el impacto ambiental que supone la actuación de los sujetos pasivos. Al igual que la Ley tampoco ofrece disposición alguna que permita a los sujetos contaminantes la posibilidad de reparar su conducta con acciones preventivas o reparadoras. Ante todo esto, es lógico pensar que la finalidad real del IVPEE no es en ningún caso promocional de la protección del medio ambiente, sino puramente recaudatoria: financiar el déficit tarifario.

De lo anteriormente dicho, no supone ningún atrevimiento el cuestionarse la configuración del hecho imponible.

4.3. Base imponible.

La base imponible es la magnitud que mide el hecho imponible así como la herramienta de concreción de la cuantía de la cuota tributaria mediante la aplicación del tipo de gravamen. La cuantificación de la cuota tributaria en materia de fiscalidad ambiental no es una cuestión sencilla si se presume que el objetivo principal no es recaudatorio, sino en protección medioambiental. El artículo sexto de la Ley 15/2012 establece que la misma “estará constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el período impositivo”.

Los impuestos medioambientales requieren que se dé una estrecha relación entre el daño ambiental gravado y la base imponible, con el fin de cumplir con el principio de ‘quien

contamina, paga'. "Las medidas fiscales con miras ambientales dependen de la existencia de la relación estable entre la base imponible del impuesto y la contaminación"³⁹. Es decir, la base imponible de un impuesto medioambiental debe indicar parámetros cuantitativos que permitan contabilizar las unidades de producto contaminantes, en este caso, unidades de energía eléctrica que puedan contaminar. Esta circunstancia fue tomada en consideración por el TC en la sentencia *supra* mencionada sobre el Impuesto balear sobre Instalaciones que inciden en el medio ambiente, para declarar su inconstitucionalidad, puesto que su base imponible se determinaba en base a la facturación de las empresas (*"la valoración de los distintos elementos patrimoniales que integran la base imponible se realizara capitalizando al tipo del 40 por 100 el promedio de los ingresos brutos de explotación procedentes de la facturación del sujeto pasivo, en el territorio de la comunidad autónoma de las Islas Baleares, durante los tres últimos ejercicios anteriores al del devengo del impuesto"*⁴⁰), es decir, el valor de la producción de las instalaciones sujetas al gravamen.

Partiendo de lo dispuesto, así como del fallo del Alto Tribunal, considero que en nuestro caso se vislumbra una deficiente técnica para contabilizar el daño ambiental. Resulta cuestionable la inexistencia de variables ambientales que incidan sobre la concreción de la cuantía de la cuota tributaria, imposibilitando al mismo tiempo la medición del esfuerzo que los sujetos 'contaminadores' que soportan el IVPEE llevan a cabo para evitar o reducir el daño ambiental planteado por la Ley. El legislador, en su determinado afán recaudatorio, se ha guiado por una cuantificación monetaria más que por magnitudes físicas, impidiendo una apreciación más ajustada a la problemática ecológica. El texto legislativo, en consecuencia, no recoge medición alguna de los elementos perjudiciales para el medio en base a criterios medioambientales, sino que se ajusta más a la cantidad de energía eléctrica producida y su valor de mercado. Deja de lado, así la Ley, la medición de la base imponible en atención a las unidades físicas de composición y su grado de contaminación.

En esta línea, la base general y única del impuesto tampoco tiene en cuenta la mayor peligrosidad para el medio ambiente y el deterioro ecológico que suponen unas fuentes de energía para con otras, obviando que unas sustancias u formas de producción son más

³⁹ OCDE, *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias*, Madrid, OCDE, 1994, p.58.

⁴⁰ Ley 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente. Artículo 8.1.

peligrosas que otras o que unas emiten mayor contaminación que otras. Al contrario, si se deseara ajustar al problema ambiental, el impuesto debería haberse adaptado a cada modalidad de fuente de energía, incluyendo un abanico de situaciones distintas, cada una con una base particular.

En conclusión, este débil vínculo entre la base imponible y el problema ambiental, así como la rigidez de la base imponible, impiden ponderar el esfuerzo del obligado tributario para reducir el riesgo medioambiental. La adecuación del tributo a la finalidad medioambiental exige siempre que la base imponible atienda al potencial daño que genera la actividad, en este caso, la producción de energía eléctrica.

4.4. Tipo de gravamen.

Para determinar la adecuación del tipo de gravamen a las líneas de estudio de este trabajo, debemos atender a los principios de progresividad y de no confiscatoriedad, así como su respeto a los principios regidores de todo impuesto extrafiscal (medioambiental en nuestro caso).

En atención al principio de progresividad, la Ley debería haber dispuesto un tipo de carácter progresivo con el fin de desincentivar aquellas conductas más perjudiciales con el medioambiente. Es decir, gravar más aquellas fuentes de energía que contaminasen más a la hora de producir energía eléctrica. No todas las fuentes de energía que se utilizan en la producción de energía eléctrica conllevan la misma carga contaminante ni son igual de peligrosas.

El tipo de gravamen previsto por la Ley, en el artículo 8⁴¹, es un tipo fijo, proporcional que, como mencionábamos, no recoge modulación alguna. No presta consideración alguna a la fuente de energía o al método o tecnología utilizada para la producción de la energía eléctrica (tampoco distingue respecto a las energías renovables). Esta uniformidad vuelve a provocar un cuestionamiento de su finalidad extrafiscal de protección del medio ambiente, pues no ajusta la cuantía tributaria a la seriedad del daño que puede provocar cada fuente o método de producción. En el mismo sentido, tampoco se recogen en el texto legal bonificación o deducción alguna en base a la utilización de fuentes o tecnologías más respetuosas con el entorno ambiental. La generalidad de la

⁴¹ Ley 15/2012, artículo 8: *El Impuesto se exigirá al tipo del 7 por ciento.*

norma no debe prevalecer frente a las concretas particularidades de cada fuente de energía.

4.5. Doble imposición económica con el IAE y con tributos autonómicos.

El tributo que se está analizando fue criticado desde un primer momento por la posible doble imposición que suponía, en relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), y más aún cuando se pone en entredicho la especial manifestación que el legislador ha pretendido señalar en la Ley. Esta postura, esgrimida por los detractores del Impuesto, establece que el hecho imponible del IVPPE es coincidente con el gravado por el IAE, implicando por ello una vulneración del artículo 31 CE.

En el auto de 18 de enero de 2018, la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo aborda la cuestión que planteamos en este subapartado. La tesis sostenida por los recurrentes afirma que la manifestación de riqueza que pretende gravarse con el IVPEE es idéntica a la ya gravado por el IAE, por lo que existe una doble coincidencia sobre la manifestación de riqueza, lo que supone la contravención de la no confiscatoriedad, y más, cuando el IVPEE –según los recurrentes- carece de finalidad extrafiscal.

En el citado Auto, el Tribunal enjuicia la vulneración planteada del 31.1 CE conforme a la jurisprudencia de doble imposición por coincidencia de tributos estatales y autonómicos. Según la Sala la "doble imposición" opera *como criterio delimitador negativo de las competencias tributarias de las CC.AA, pero no como canon de determinación de la vulneración del artículo 31.1 CE.*

El IAE somete a tributación el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, entre ellas, la producción y transporte de energía eléctrica, constituyéndose así como un impuesto que afecta a todo tipo de actividades económicas, gravando la riqueza manifestada por el ejercicio de una actividad económica. Mientras tanto, el IVPEE, según el artículo 4 de la Ley 15/2012, *grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica*, gravando esta determinada actividad económica.

Además, una vez analizada la estructura del Impuesto sobre el Valor de Energía Eléctrica y, habiendo dilucidado la debilidad de la finalidad extrafiscal que el legislador propugnaba, puede determinarse que ciertamente -decaída dicha finalidad ambiental- se dé una doble imposición injustificada. Y así lo sugiere el Alto Tribunal en el Auto

mencionado *supra* que emplaza a que sea el máximo intérprete de la Constitución el que despeje la duda que alberga.

Por otro lado, se abordará en segundo lugar el encuadramiento del IVPEE en el arquetipo de tributos autonómicos. Derivado del reparto constitucional de competencias financieras entre las distintas administraciones del Estado, nuestro tributo puede entrar en conflicto con ciertas figuras impositivas ya previstas en los ordenamientos autonómicos; consecuencia de la inexistencia de una política ordenada de fiscalidad de la energía.

El legislador, cuando elaboró la Ley 15/2012 ya previó esta posibilidad de colisión entre tributos autonómicos y el IVPEE, de ahí que incluyese en el texto la Disposición Adicional Primera, que recoge lo siguiente:

En la medida en que los tributos que establece esta Ley recaigan sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas y esto produzca una disminución de sus ingresos, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

De este precepto se extrae el deber de compensación al que debe hacer frente el Estado en caso de que las Comunidades sufran una merma de recursos financieros.

Por tanto, en caso de que existiese algún tributo autonómico que grave la producción de energía eléctrica, este sería incompatible con el IVPEE; algo que ya acaeció con el Impuesto catalán sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear, que fue declarado inconstitucional (STC 74/2016, de 14 de abril de 2016) por apreciarse doble imposición con el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica, creado por esta misma Ley 15/2012.

5.-CONCLUSIONES.

Todo lo recogido a lo largo de estas páginas es el resultado de un estudio acerca de la fiscalidad medioambiental y, en concreto, de la incardinación del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica en el sistema tributario español y su afección a la protección medioambiental.

Fruto de dicho trabajo, procedo a exponer en las siguientes líneas las conclusiones y particularidades más relevantes que me permiten afirmar que el IVPEE no es un impuesto medioambiental y, por lo tanto, inconstitucional.

La manifestación de riqueza, según la jurisprudencia del Constitucional debe ser real o potencial, para poder ser gravada. En el caso del IVPEE tal manifestación es real, existente; por lo tanto, puede ser gravada. El legislador, en la definición del tributo objeto de análisis ha señalado una fuente, unos sujetos pasivos, de los que emana capacidad económica. Por ello, en base a tal principio, se debe buscar la riqueza allá donde esté.

Sin embargo, resulta controvertido esa búsqueda de riqueza. Tal y como se prescribe, en un impuesto extrafiscal debe concurrir, además de la capacidad económica, la finalidad específica distinta de la recaudatoria. Como se ha demostrado, la finalidad extrafiscal que el legislador ha estipulado para el IVPEE –la protección del medioambiente-, no se sostiene una vez analizado el mismo. El hecho imponible, no hace distinción entre las fuentes de origen de la energía eléctrica, lo que aparejado a la deficiente cuantificación del riesgo –que se realiza en base a la cantidad de producción desarrollada, medida en ‘barras de central’, dilucidan una forma de medir el riesgo o daño alejada de una correcta medición de la capacidad contaminante.

La base imponible, como se exponía, recoge una inadecuado método de cuantificación del riesgo o daño, una relación que debe darse en los impuestos ambientales, tal y como ponía de manifiesto el TC en la sentencia acerca del Impuesto balear sobre Instalaciones que inciden en el medio ambiente. En último lugar, tampoco el tipo de gravamen establecido por el legislador hace distinción alguna entre fuentes de energía y técnicas utilizadas, lo que impide que se ajuste la cuantía tributaria a la seriedad del daño que puede provocar cada fuente o método de producción.

Así pues, el análisis arroja la conclusión de que el impuesto no recoge ninguna directriz o pauta destinada a evaluar el daño o riesgo ambiental así como tampoco para la

protección. Por ello, en base al decaimiento de la finalidad extrafiscal que el legislador, deficientemente, ha adscrito al tributo, no puede ser considerado éste como tal.

Resumidamente, para que un impuesto extrafiscal sea coherente se requiere que el impuesto en su totalidad esté organizado de forma coherente, lo que conlleva no sólo que exista un objeto del tributo que grave una capacidad económica concreta que refleje el fin extrafiscal, sino que el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo de gravamen deben estar relacionados con ese fin extrafiscal. El IVPEE ni siquiera recoge atenciones o beneficios a fuentes de energía o técnicas de producción más respetuosas con el entorno, únicamente se limita a poner un tipo fijo, sin exenciones o beneficios, imposibilitando con ello una motivación para los sujetos con el fin de que cambien sus prácticas contaminadoras o dañinas.

Por tanto, del análisis realizado no puede extraerse ni, analizando individualmente cada parte del tributo, ni tampoco la estructura del mismo en su conjunto, fundamento que soporte una verdadera finalidad extrafiscal de protección del medio ambiente.

En base a ello y, decaída la finalidad medioambiental, resulta injustificable la doble imposición que se da entre el Impuesto sobre Actividades Económicas y el IVPEE. Por tanto, puede afirmarse que ambos impuestos gravan la misma manifestación de riqueza, un idéntico hecho imponible.

Por todo lo analizado y comentado a lo largo del presente trabajo, es opinión fundada que el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica no resulta ser un impuesto extrafiscal destinado a la protección del medioambiente. Por el contrario, todo su fin resulta ser el mero afán recaudatorio por parte del Estado –tal y como figura en la Disposición Adicional Segunda, que imputa la recaudación a la reducción del déficit tarifario-, sin ninguna justificación que permita encuadrarlo dentro de este tipo de impuestos especiales, lo que supone una vulneración que llevaría aparejada su inconstitucionalidad en el momento en que el Tribunal Constitucional aborde el asunto.

BIBLIOGRAFÍA

Fuentes bibliográficas.

Alonso González, L.M. *Los impuestos especiales como tributos medioambientales*. Derecho del Medio Ambiente y Administración Local. Fundación Democracia y Gobierno Local. En línea: http://repositorio.gobiernolocal.es/xmlui/bitstream/handle/10873/1115/medio_ambiente_17_alonso.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Bastida Peydro, M. (2017). *La legalidad del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica: a propósito de la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad presentada por el Tribunal Supremo*. Actualidad Jurídica Uría Menéndez.

Becker, F., Cazorla, L.M., Martínez-Simancas, J. (2008) *Tratado de Tributación Medioambiental. Volumen I*. España, Thomson Aranzadi.

Becker, F., Cazorla, L.M., Martínez-Simancas, J. (2013) *Los Tributos del Sector Eléctrico*. Pamplona, Thomson Reuters Aranzadi.

Chueca Sancho, Á. *Quien contamina paga en el Derecho de la Unión Europea*. Revista de Derecho de la Unión Europea, nº 15 - 2º semestre 2008.

Escribano López, F. (2009). La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española. *Revista Española de Derecho Financiero* (142), pp. 403-434.

Falcón y Tella, R. *Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional*. Derecho del Medio Ambiente y Administración Local. Fundación Democracia y Gobierno Local. En línea: http://repositorio.gobiernolocal.es/xmlui/bitstream/handle/10873/1114/medio_ambiente_16_falcon.pdf?sequence=1

Herrera Molina, P. (1998) *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid, Marcial Pons.

Herrera Molina, P. M. (2000) *Derecho Tributario Ambiental: La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Madrid, Marcial Pons.

Herrera Molina, P. *STC 168/2004, de 3 de octubre: Gravamen catalán sobre instalaciones de riesgo: ¿un nuevo modelo de contribución especial?* Instituto Estudios Fiscales.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/jurisprudencia_constitucional/2004_STC168.pdf

Herrera Molina, P.M. *Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos. Análisis de la Sentencia del BVerfG de 22 de junio de 1995 y su relevancia para el ordenamiento español*. Universidad de Colonia.

Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario español (Informe Lagares) (2014). Ministerio de Hacienda. Gobierno de España.

Ortiz Calle, E. *Los impuestos energéticos de la Ley 15/2012: Problemas comunitarios y constitucionales*. Centro de Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributario, núm. 403.

Palao Taboada, C. (1995). *Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español*. Civitas. Revista española de derecho financiero, ISSN 0210-8453, N° 88, 1995, págs. 629-642.

Yábar Sterling, A., Herrera Molina, P. M. (2002). *La protección fiscal del medio ambiente: aspectos económicos y jurídicos*. Madrid, Marcial Pons.

Fuentes normativas y jurisprudenciales.

Constitución Española (BOE núm.311, de 29 de diciembre de 1978).

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE núm. 236, de 1 de enero de 1980).

Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria (BOJA núm. 65, de 6 de julio de 1984).

Ley 1/1986, de 2 de mayo, sobre la Dehesa en Extremadura (BOE núm. 174, de 22 de julio de 1986).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

Directiva 2004/35/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales (DOUE núm. 143, de 30 de abril de 2004).

Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CE (DOUE núm. 9, de 14 de enero de 2009).

Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE núm. 312, de 28 de diciembre de 2012).

España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 27/1981, de 20 de julio de 1981.

España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia 87/1985, de 16 de julio de 1985.

España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 37/1987, de 26 de marzo de 1987.

España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 227/1988, de 29 de noviembre de 1988.

España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia 221/1992, de 11 de diciembre de 1992.

España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 186/1993 de 7 de junio de 1993.

España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 102/1995, de 26 de junio de 1995.

España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 289/2000, de 30 de noviembre de 2000.

España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 295/2006, de 11 de octubre de 2006.

España. Tribunal Constitucional (Pleno) Sentencia núm. 183/2014, de 6 de noviembre de 2014.

España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 53/2014, de 10 de abril de 2014.

España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 26/2015, de 19 de febrero de 2015.

España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 74/2016, de 14 de abril de 2016.